

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

2 luglio 2020 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Rettifica di fatture – Imposta erroneamente fatturata – Rimborso dell'imposta indebitamente versata – Regime dell'inversione contabile dell'IVA – Operazioni relative ad un periodo d'imposta già sottoposto a verifica fiscale – Neutralità fiscale – Principio di effettività – Proporzionalità»

Nella causa C-835/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania), con decisione del 21 novembre 2018, pervenuta in cancelleria il 24 dicembre 2018, nel procedimento

SC Terracult SRL

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, I. Jarukaitis, E. Juhász (relatore), M. Ilešič e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: R. Schiano, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 5 febbraio 2020,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SC Terracult SRL, da I. Kocsis-Josan, avocată;
- per il governo rumeno, inizialmente da E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim e C.-R. Canțâr, poi da E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman e O.-C. Ichim, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e N. Gossement, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 marzo 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013 (GU 2013, L 201, pag. 4; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la SC Terracult SRL, società commerciale di diritto rumeno (in prosieguo: la «Terracult») e, dall'altro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Timișoara – Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Arad – Ufficio verifica fiscale delle persone giuridiche n. 5, Romania) e l'ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Timișoara – Servizio reclami, Romania), in merito ad una domanda di annullamento di un avviso di accertamento che nega, a detta società, il diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e le impone il pagamento di un importo supplementare di imposta.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva IVA:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 *ter* e 202».

4 L'articolo 199 bis di tale direttiva, risultante dalla direttiva 2013/43, entrata in vigore il 15 agosto 2013, prevedeva quanto segue:

«1. Fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

(...)

i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;

(...)

1 bis. Gli Stati membri possono determinare le condizioni per l'applicazione del meccanismo previsto al paragrafo 1.

1 *ter*. L'applicazione del meccanismo previsto al paragrafo 1 alle cessioni di beni o alle prestazioni di servizi elencati in tale paragrafo, lettere da c) a j), è soggetta all'introduzione di obblighi adeguati ed efficaci in materia di comunicazione applicabili ai soggetti passivi che effettuano le cessioni di beni o le prestazioni di servizi a cui si applica il meccanismo previsto al paragrafo 1».

5 In forza della decisione di esecuzione del Consiglio, del 20 giugno 2011, che autorizza la Romania ad introdurre una misura speciale in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 163, pag. 26), applicabile fino al 31 maggio 2013 e, successivamente, in forza dell'articolo 199 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA, risultante dalla direttiva 2013/43, tale Stato membro applicava il regime dell'inversione contabile per quanto riguarda taluni cereali, tra cui i semi di colza.

Diritto rumeno

6 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, dell'Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (decreto legislativo n. 92, recante il Codice di procedura tributaria), del 24 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 941 del 29 dicembre 2003):

«L'amministrazione tributaria è autorizzata a esaminare d'ufficio la situazione di fatto e a ottenere e utilizzare tutte le informazioni e i documenti necessari per accertare correttamente la situazione fiscale del contribuente. Nell'ambito della sua analisi, l'amministrazione tributaria individua e prende in considerazione tutte le circostanze rilevanti del caso».

7 L'articolo 205 di tale codice, intitolato «Possibilità di proporre reclamo», prevede, al paragrafo 1, quanto segue:

«Può essere presentato reclamo, conformemente alla legge, avverso il titolo di credito, nonché avverso qualsiasi altro atto amministrativo fiscale. Il reclamo è un mezzo di impugnazione amministrativo e non priva il soggetto che ritiene di essere stato danneggiato da un atto amministrativo tributario, o dall'assenza di un siffatto atto, di accedere ad un procedimento giurisdizionale conformemente alla legge».

8 Ai sensi dell'articolo 207, paragrafo 1, di detto codice:

«Il reclamo deve essere presentato entro 30 giorni dalla notifica dell'atto amministrativo fiscale, a pena di decadenza».

9 L'articolo 213 del medesimo codice, intitolato «Trattazione del reclamo», ai paragrafi 1 e 4 prevede quanto segue:

«(1) L'autorità competente, pronunciandosi sul reclamo, esamina i motivi di fatto e di diritto su cui si basa l'atto amministrativo fiscale. L'analisi del reclamo tiene conto delle argomentazioni delle parti, delle disposizioni di legge da esse invocate e dei documenti del fascicolo. Il reclamo viene trattato entro i limiti del devoluto.

(...)

(4) Il reclamante, gli intervenienti o i loro rappresentanti possano presentare nuovi elementi di prova a sostegno della domanda. In tale caso, l'amministrazione tributaria che ha emesso l'atto amministrativo tributario impugnato o, a seconda dei casi, l'organo che ha effettuato l'attività di controllo avrà la possibilità di pronunciarsi su tali nuovi elementi».

10 La Legea nr. 571 privind Codul fiscal (legge n. 571, che istituisce il codice tributario) del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), come modificata e integrata dalla Legea n. 343 (legge n. 343), del 17 luglio 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 662 del 1° agosto 2006), che ha recepito nel diritto rumeno, tra l'altro, la direttiva IVA, al suo articolo 159 dispone quanto segue:

«(1) La rettifica delle informazioni indicate nella fattura o in altri documenti che la sostituiscono viene effettuata con le seguenti modalità:

(a) se il documento non è stato inviato al beneficiario, esso viene annullato e viene emesso un nuovo documento;

(b) se il documento è stato inviato al beneficiario, sia viene emesso un nuovo documento che deve contenere, da un lato, le informazioni contenute nel documento iniziale, il numero e la data del documento corretto, i valori con segno negativo e, dall'altra, le informazioni e i valori corretti, sia viene emesso un nuovo documento che contiene le informazioni e i valori corretti con contestuale emissione di un documento con i valori con segno negativo nel quale vengono inseriti il numero e la data del documento rettificato.

(...)

(3) I soggetti passivi che sono stati sottoposti a un controllo fiscale e rispetto ai quali sono stati constatati e accertati errori per quanto riguarda la corretta determinazione dell'imposta riscossa, essendo tenuti a pagare tali importi sulla base dell'atto amministrativo emesso dall'autorità fiscale competente, possono emettere fatture di rettifica ai sensi del paragrafo (1), lettera (b), nei confronti dei beneficiari. Sulle fatture emesse deve essere indicato che sono state emesse dopo il controllo e le medesime devono essere inserite in una voce separata nella dichiarazione d'imposta. I beneficiari hanno il diritto di detrarre l'imposta indicata in tali fatture, nei limiti e alle condizioni di cui agli articoli da 145 a 147 ter».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 11 Tra il 10 e il 14 ottobre 2013, la Donauland SRL, società commerciale di diritto rumeno, ha ceduto colza all'Almos Alfons Mosel Handels GmbH (in prosieguo: l'«Almos»), società commerciale di diritto tedesco. Essa ha considerato le relative operazioni come cessioni intracomunitarie.
- 12 Poiché la Donauland non era stata in grado di produrre, al momento della verifica fiscale cui è stata sottoposta, i documenti attestanti che la colza in tal modo ceduta aveva lasciato il territorio rumeno, l'amministrazione tributaria competente ha ritenuto che l'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni intracomunitarie di beni non fosse applicabile a tali operazioni. Tale autorità ha quindi addebitato alla Donauland, con avviso di accertamento del 4 marzo 2014 (in prosieguo: l'«avviso di accertamento del 4 marzo 2014»), la somma di 440 241 lei rumeni (RON) (circa EUR 100 000) a titolo di IVA relativa alle cessioni di colza destinate all'Almos, dell'ottobre 2013, qualificate come cessioni nazionali assoggettate all'aliquota normale del 24%. La Donauland non ha contestato tale avviso di accertamento, il quale, di conseguenza, è divenuto definitivo.
- 13 Il 27 marzo 2014 la Donauland, conformemente all'avviso di accertamento del 4 marzo 2014, ha riquilibrato le cessioni intracomunitarie in questione, classificandole nella categoria delle cessioni nazionali soggette all'aliquota IVA normale e ha emesso, a tal fine, fatture rettificative. Tali fatture indicavano l'annullamento di dette cessioni intracomunitarie e la loro riquilibratura. Esse menzionavano la loro natura rettificativa e precisavano che la loro emissione aveva avuto luogo sulla base dell'avviso di accertamento del 4 marzo 2014.
- 14 Il 28 marzo 2014, l'Almos ha informato la Donauland di aver constatato che le suddette fatture rettificative contenevano il suo numero di identificazione fiscale tedesco e ha chiesto una rettifica delle medesime fatture, riportando i suoi dati identificativi in Romania. L'Almos ha altresì comunicato alla Donauland che la colza in questione non aveva lasciato il territorio rumeno e che le cessioni in questione dovevano essere assoggettate al regime dell'inversione contabile dell'IVA.
- 15 Pertanto, il 31 marzo 2014, la Donauland ha emesso nuove fatture rettificative, riquilibrando le cessioni nazionali di cui trattasi, assoggettate all'aliquota IVA standard, per classificarle nella categoria delle cessioni di beni assoggettate al regime dell'inversione contabile dell'IVA, a causa di un'errata identificazione dell'acquirente, emersa a seguito della comunicazione dell'Almos del 28 marzo 2014. Tali nuove fatture rettificative sono state prese in considerazione nella dichiarazione IVA relativa al mese di marzo 2014 e la Donauland ha detratto l'IVA relativa a tali fatture dall'IVA dovuta per il periodo in corso. Poiché è stato calcolato un importo negativo di IVA, la Donauland ha chiesto un rimborso dell'IVA, a copertura della somma di RON 440 241 (circa EUR 100 000), corrispondente al supplemento di IVA menzionato nell'avviso di accertamento del 4 marzo 2014.
- 16 Dopo aver verificato, tra il 28 novembre 2016 e il 10 febbraio 2017, la suddetta richiesta di rimborso dell'IVA, l'amministrazione tributaria competente, con avviso di accertamento del 10 febbraio 2017 (in prosieguo: l'«avviso di accertamento del 10 febbraio 2017»), ha posto definitivamente a carico della Terracult, che aveva acquistato la Donauland, mediante incorporazione, il 1° agosto 2016, tale somma di RON 440 241 (circa EUR 100 000), a titolo di supplemento di IVA relativo alle cessioni di colza effettuate nell'ottobre 2013. Tale amministrazione tributaria ha ritenuto, in particolare, che la riquilibratura di tali cessioni di colza e la loro classificazione nella categoria delle cessioni di beni assoggettate al regime dell'inversione contabile dell'IVA annullassero illegittimamente gli effetti dell'avviso di accertamento del 4 marzo 2014, nonostante quest'ultimo fosse divenuto definitivo.

- 17 L'avviso di accertamento del 10 febbraio 2017 è stato oggetto di reclamo amministrativo da parte della Terracult, il quale che è stato respinto il 14 luglio 2017.
- 18 Il 2 febbraio 2018 la Terracult ha adito il Tribunalul Arad (Tribunale superiore di Arad, Romania) con un ricorso volto, in particolare, all'annullamento della decisione del 14 luglio 2017, che ha respinto il suo reclamo, all'annullamento parziale dell'avviso di accertamento del 10 febbraio 2017 e al rimborso dell'importo pagato in forza dell'avviso di accertamento del 4 marzo 2014. La Terracult ha rilevato che tale rimborso si imponeva in ragione del fatto che la Donauland si era semplicemente conformata, anzitutto, alle informazioni fornite dall'Almos, secondo le quali la colza consegnata avrebbe lasciato il territorio rumeno e, successivamente, all'avviso di accertamento del 4 marzo 2014, il quale constatava che la colza in parola non aveva lasciato tale territorio e imponeva il pagamento di un supplemento di IVA a titolo di cessioni nazionali, nonché, infine, alla realtà dei fatti che comportavano l'applicazione, nei confronti di tali cessioni, del regime dell'inversione contabile dell'IVA. La Terracult ha fatto valere che le norme relative a tale regime e il principio di neutralità dell'IVA esigevano che fossero ammesse la rettifica delle fatture in questione, effettuata il 31 marzo 2014 in funzione della realtà dei fatti, e il rimborso del supplemento di IVA indebitamente versato.
- 19 Il 18 maggio 2018 tale giudice ha respinto il ricorso della Terracult con la motivazione che la Donauland non aveva presentato il reclamo amministrativo che le avrebbe consentito di modificare lo stato di fatto fiscale indicato nell'avviso di accertamento del 4 marzo 2014. Il 29 giugno 2018 la Terracult ha impugnato la decisione di rigetto del suo ricorso dinanzi alla Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania).
- 20 Nutrendo dubbi in merito alla compatibilità con il diritto dell'Unione della normativa nazionale pertinente e della sua applicazione da parte delle autorità nazionali, la Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:
- «Se la direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostino, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una prassi amministrativa e/o a un'interpretazione delle disposizioni della normativa nazionale con cui si impedisce la rettifica di talune fatture e, di conseguenza, l'inserimento delle fatture rettificate nella dichiarazione IVA relativa al periodo in cui è stata effettuata la rettifica, per operazioni effettuate in un periodo che è stato oggetto di una verifica fiscale in seguito alla quale gli organi tributari hanno emesso un avviso di accertamento divenuto definitivo, qualora, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, vengano scoperti dati e informazioni supplementari che comporterebbero l'applicazione di un regime fiscale diverso».

Sulla questione pregiudiziale

- 21 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni della direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta ad un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni che in un momento successivo si sono rivelate rientrare nel regime dell'inversione contabile dell'IVA, di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o mediante la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così effettuata, ai fini del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata da tale soggetto passivo, per il motivo che il periodo per il quale dette operazioni sono state effettuate era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo.
- 22 È pacifico tra gli interessati che hanno presentato osservazioni scritte nella presente causa che qualsiasi cessione di colza effettuata nell'ottobre 2013 in Romania da un soggetto passivo fornitore a favore di un altro soggetto passivo, entrambi titolari di un numero di identificazione fiscale rumeno, dovesse essere assoggettata al regime dell'inversione contabile dell'IVA. Ebbene, per effetto dell'applicazione di tale regime, non si verifica alcun versamento dell'IVA tra il fornitore e il soggetto passivo destinatario delle cessioni, dato che quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate,

dell'IVA a monte (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

- 23 Poiché l'IVA non è dovuta da tale fornitore, ai sensi degli articoli 193, 199 e 199 bis della direttiva IVA, quest'ultimo non può essere considerato debitore dell'IVA e la circostanza che tale fornitore abbia versato l'IVA basandosi sull'errata supposizione che la cessione in questione non fosse soggetta al regime dell'inversione contabile dell'IVA non consente di derogare a tale regola (v., in tal senso, sentenza 23 aprile 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, punti 28 e 29), cosicché tale IVA erroneamente fatturata e assolta deve, in linea di principio, essere rimborsata a detto fornitore.
- 24 Infatti, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Lo Stato membro in questione è quindi tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione. La domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata rientra nell'ambito del diritto alla ripetizione dell'indebito, il quale, secondo costante giurisprudenza, è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata (sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 e 30, nonché giurisprudenza ivi citata).
- 25 A tale riguardo, occorre ricordare che il principio di neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA nell'ambito delle sue attività economiche. Tale sistema garantisce pertanto la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Per quanto concerne il rimborso dell'IVA fatturata per errore, la Corte ha già rilevato che la direttiva IVA non contiene alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata e che, in tali condizioni, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata può essere regolarizzata (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione tributaria (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Orbene, in caso di cessioni di beni rientranti nel regime dell'inversione contabile dell'IVA, il rischio di perdita di entrate fiscali connesso all'esercizio del diritto al rimborso viene eliminato. Infatti, se il soggetto passivo destinatario di dette cessioni è debitore dell'IVA a monte, egli può, in linea di principio, detrarre tale imposta, di modo che nulla è dovuto all'amministrazione tributaria (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Di conseguenza, in assenza di un rischio di perdita di entrate fiscali, il rifiuto di concedere ad un fornitore il rimborso dell'IVA indebitamente versata, dal momento che quest'ultima è stata fatturata nonostante la circostanza che, anziché le norme relative al regime ordinario dell'IVA, erano quelle relative al regime dell'inversione contabile dell'IVA che si applicavano ad una cessione effettuata da

tale fornitore nell'ambito delle sue attività economiche soggette all'IVA, equivarrebbe a imporgli di sopportare un onere fiscale in violazione del principio di neutralità dell'IVA.

- 31 Inoltre, anche i principi di effettività e di proporzionalità ostano ad una normativa o a una prassi amministrativa come quelle di cui al procedimento principale.
- 32 Per quanto riguarda il principio di effettività, il quale esige che una disposizione processuale nazionale non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai singoli dal diritto dell'Unione, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la possibilità di presentare una domanda di rimborso dell'IVA, senza alcuna limitazione temporale, si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione. La Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Tali termini non sono infatti tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (v., in tal senso, sentenza del 14 febbraio 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punti 41 e 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Dalla decisione di rinvio risulta che, nel procedimento principale, le autorità tributarie e il giudice che si è pronunciato in primo grado hanno negato al fornitore il diritto di avvalersi delle disposizioni della normativa tributaria nazionale che disciplinano la possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA erroneamente fatturata e assolta, entro un termine di cinque anni, mediante la rettifica delle fatture che aveva emesso, per il motivo che tale fornitore avrebbe dovuto, conformemente alla normativa nazionale di cui al procedimento principale, avvalersi della possibilità, ai fini di tale rimborso, di contestare il primo avviso di accertamento prima che esso divenisse definitivo.
- 34 Tuttavia, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 47 delle sue conclusioni, sebbene la normativa nazionale preveda che il soggetto passivo disponga, al fine di presentare un reclamo, di un termine di 30 giorni dalla comunicazione dell'avviso di accertamento, tale soggetto passivo può disporre solo di un termine molto breve ai fini di un siffatto reclamo, o anche incorrere nella decadenza, qualora gli elementi in base ai quali sarebbe possibile contestare tale avviso di accertamento vengano scoperti dopo l'emissione di detto avviso, cosicché l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte del soggetto passivo diventa in pratica impossibile o, quantomeno, eccessivamente difficile. Nel caso di specie, secondo le informazioni di cui dispone la Corte, il predecessore della Terracult avrebbe avuto a disposizione solo qualche giorno per contestare utilemente il primo avviso di accertamento attraverso il procedimento di reclamo che poteva avviare.
- 35 In tali circostanze, il principio di effettività osta a una normativa o a una prassi amministrativa nazionali siffatte, nei limiti in cui esse sono idonee a privare un soggetto passivo della possibilità di rettificare le fatture relative ad alcune delle sue operazioni e di avvalersene ai fini del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e assolta da tale soggetto passivo, anche se il termine di decadenza di cinque anni fissato da detta normativa non è ancora scaduto (v., per analogia, sentenza del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 40).
- 36 Per quanto riguarda gli interrogativi del giudice del rinvio riguardanti il principio di proporzionalità, occorre ricordare che il legislatore nazionale ha la possibilità di corredare gli obblighi formali dei soggetti passivi di sanzioni tali da incoraggiare questi ultimi a rispettare detti obblighi al fine di assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, e che, pertanto, una sanzione amministrativa pecuniaria può essere applicata nei confronti di un soggetto passivo la cui domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata derivi dalla sua stessa negligenza (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 48 e 49).
- 37 Occorre rilevare che, anche supponendo che sia dimostrata la negligenza del soggetto passivo, circostanza che spetta al giudice del rinvio constatare, lo Stato membro interessato deve ricorrere a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, pregiudichino il meno possibile i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il

principio di neutralità dell'IVA. Pertanto, in considerazione del ruolo che tale principio occupa nel sistema comune dell'IVA, appare sproporzionata una sanzione consistente in un diniego assoluto del diritto al rimborso dell'IVA erroneamente fatturata e indebitamente versata (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 50 e 51, nonché giurisprudenza ivi citata).

38 Occorre inoltre aggiungere che, come ha sottolineato il governo rumeno, il beneficio del diritto al rimborso dell'IVA deve essere negato qualora tale diritto venga invocato in modo fraudolento o abusivo. Infatti, la lotta contro la frode e gli eventuali abusi costituiscono un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA e gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punto 29 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, nel caso di specie, il giudice del rinvio non fa alcun riferimento, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, all'esistenza di una frode o di un abuso.

39 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che le disposizioni della direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta ad un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni che in un momento successivo si sono rivelate rientrare nel regime dell'inversione contabile dell'IVA, di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o mediante la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così effettuata, ai fini del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata da tale soggetto passivo, per il motivo che il periodo per il quale dette operazioni sono state effettuate era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo.

Sulle spese

40 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

Le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta ad un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni che in un momento successivo si sono rivelate rientrare nel regime dell'inversione contabile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o mediante la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così effettuata, ai fini del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata da tale soggetto passivo, per il motivo che il periodo per il quale dette operazioni sono state effettuate era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo.

Firme

* Lingua processuale: il rumeno.